

du 4 juin 2002

dans la cause

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE GENEVOISE

contre

Monsieur H. H.

représenté par Me Michel Halpérin, avocat

et

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS DE L'IMPÔT FÉDÉRAL DIRECT

**EN FAIT**

1. Monsieur H. H. (ci-après : le contribuable ou l'intimé) exerçait la profession de commerçant au travers des sociétés D. S.A., sise à Genève, et A. S.A., sise à Fribourg, dont il détenait la totalité du capital-actions.

Selon publications dans la Feuille officielle suisse du commerce (ci-après: FOSC) des 22 et 26 mars 2002, les deux sociétés ont été dissoutes par décision de l'assemblée générale du 13 mars 2002. Elles sont actuellement en liquidation, M. H. ayant été nommé liquidateur.

2. Sa déclaration d'impôt ICC 1996 et IFD 97/98 fondée sur l'année de calcul 1995, mentionnait 500 actions D. S.A. pour une valeur de CHF 4'005'000.- et 50 actions A. S.A. pour une valeur de CHF 6'450'000.-.
3. Pour faire suite à un entretien du 24 octobre 1995, le 31 octobre 1995, M. H. a sollicité de l'administration fiscale cantonale genevoise (ci-après : AFC) une confirmation quant à la non soumission à l'impôt cantonal de la distribution d'actions gratuites, seul l'IFD devant être directement perçu. Le contribuable envisageait en effet de céder à une tierce personne une participation minoritaire dans les deux sociétés, en augmentant le capital-actions par la distribution d'actions gratuites au moyen des réserves importantes des sociétés (environ CHF 4'000'000.- par société).
4. L'AFC a donné son accord par courrier du 7 novembre 1995.
5. Le 18 juillet 1996, la société D. S.A. a concédé au contribuable des actions gratuites grâce aux réserves de la société pour un montant de CHF 4'000'000.-. Le 13 août 1996, la société A. S.A. a procédé à la même opération pour une somme de CHF 4'450'000.-.
6. Par courriers des 29 août et 1er octobre 1996, l'Administration fédérale des contributions a attiré l'attention des deux sociétés sur le fait que "la libération de droits de participation (actions, parts sociales) provenant de fonds de la société" était

notamment soumise à l'impôt anticipé. Trois possibilités étaient données pour remplir leurs obligations fiscales, dont la procédure d'annonce qui consistait à annoncer la prestation imposable au lieu de verser l'impôt. C'est cette dernière possibilité qui a été choisie par les deux sociétés.

7. Les 21 et 30 octobre 1996, les sociétés ont rempli le formulaire 105 concernant l'impôt anticipé sur les prestations appréciables en argent et ont annoncé un montant brut imposable respectivement de CHF 4'000'000.- et 4'450'000.-. Le bénéficiaire desdites prestations était nommé et il signait les deux déclarations au nom des deux sociétés en tant qu'actionnaire unique.
8. Dans sa déclaration IFD 97-98 fondée sur l'année de calcul 1996, M. H. a mentionné être propriétaire de 12'000 actions D. S.A. au prix nominal de CHF 250.- et de 375 actions au prix nominal de CHF 1'000.- correspondant à une valeur imposable au 1er janvier 1997 de CHF 3'003'750.-. S'agissant de A. S.A., le contribuable a indiqué être propriétaire de 12'000 actions au prix nominal de CHF 250.- et 375 actions au prix nominal de 1'000.-, correspondant à une valeur imposable de CHF 4'837'500.-.
9. Le contribuable n'a cependant pas mentionné dans sa déclaration le revenu provenant de la distribution des actions gratuites de D. S.A. et A. S.A.
10. La déclaration signée par M. H. a été déposée le 28 octobre 1997 par la fiduciaire B. S.A. (ci-après : B. S.A.), mandataire de ce dernier.
11. Par courrier du 6 juillet 1998, l'Administration fédérale des contributions a attiré l'attention de l'AFC sur une probable tentative de soustraction au sens de l'art. 176 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) de la part de M. H., vu l'absence de mention dans sa déclaration des prestations de CHF 8'450'000.- correspondant à l'émission des actions gratuites de D. S.A. et A. S.A. dont il avait bénéficié.
12. Le 24 août 1998, l'AFC a informé M. H. de l'ouverture, à son encontre, d'une procédure pénale pour soustraction d'impôt portant sur la période fiscale 1997-1998, conformément à l'art. 183 al. 1 LIFD.

13. Le 28 septembre 1998, sur proposition de l'AFC, s'est tenue une réunion entre les parties intéressées. Aucun procès-verbal n'a été pris.
14. Se référant audit entretien, B. S.A. a par courrier du 16 octobre 1998, précisé les éléments suivants. M. H. était un client de la fiduciaire depuis de nombreuses années. C'est elle qui avait rempli les formulaires 105 concernant l'impôt anticipé pour D. S.A. et A. S.A., ainsi que la déclaration d'IFD 97-98. B. S.A. ne contestait pas qu'il y avait eu omission portant sur le document déclaration d'impôt cantonal et fédéral 1997. Cependant, il s'agissait d' "un regrettable raté " dans la mesure où l'AFC et l'Administration fédérale des contributions avaient été pleinement instruites. Dans tous les cas, il ne s'agissait pas d'une tentative de nature intentionnelle. L'état des titres au 1er janvier 1997 avait reflété l'augmentation de fortune due à la distribution des nouvelles actions.
15. Le 18 novembre 1998, l'AFC a notifié à M. H. le bordereau de taxation afférent à la période fiscale 97-98, ainsi que le bordereau d'amende. L'IFD se montait à CHF 1'065'130.- fondé sur un revenu de CHF 4'631'000.-. L'amende était de CHF 978'450.40.-.  
  
Par une annexe, l'AFC a motivé sa décision en faisant valoir que M. H., en ne vérifiant pas sa déclaration d'impôt, avait pour le moins, consciemment accepté le risque d'obtenir une taxation insuffisante (dol éventuel). Quant à la quotité de l'amende, l'AFC l'a fixée d'abord à une fois et demi l'impôt soustrait en retenant en particulier comme circonstance aggravante le fait que M. H. était administrateur des deux sociétés, puis l'a réduite de deux tiers en application de l'art. 176 al.2 LIFD pour arriver ainsi à une fois l'impôt qu'il avait tenté de soustraire.
16. Le 18 décembre 1998, le contribuable a réclamé contre l'amende. En substance, il contestait avoir agi intentionnellement, la seule explication possible de son omission étant celle d'une inadvertance de son mandataire, dont il n'avait pas été lui-même conscient puisqu'il s'était borné à signer la déclaration que la fiduciaire avait préparée. Il a conclu à l'annulation du bordereau d'amende.
17. Le 21 juillet 1999, l'AFC a maintenu sa décision du 20 novembre 1998 en reprenant les motifs évoqués dans

celle-ci.

18. Contre cette décision, le contribuable a déposé un recours le 23 août 1999 auprès de la commission cantonale de recours de l'IFD (ci-après : la commission). Il a repris les arguments précédemment évoqués.
19. Le 10 décembre 1999, l'Administration fédérale des contributions a conclu au rejet du recours.
20. Dans ses observations du 17 janvier 2000, l'AFC s'est expressément référée à la réponse de l'Administration fédérale des contributions.
21. Par décision du 13 juin 2001, la commission a admis le recours de M. H. et annulé en conséquence l'amende de CHF 978'450.40.-. En substance, M. H. avait interpellé l'autorité fiscale cantonale pour connaître, sur le plan de l'impôt cantonal, d'une distribution d'actions gratuites des deux sociétés. Il était dès lors difficilement imaginable que quelqu'un qui désirait se soustraire au paiement de l'impôt informe à la fois les autorités fiscales fédérale et cantonale des prestations dont il était bénéficiaire. Le recourant pouvait croire sans faute de sa part que sa déclaration était exacte et complète.
22. L'AFC a recouru contre cette décision le 16 juillet 2001. L'intimé avait débuté l'exécution de la soustraction d'impôt en remettant intentionnellement une déclaration d'impôt dans laquelle il n'avait fait état de son revenu que de manière incomplète. Il n'avait pas mentionné le revenu obtenu grâce à la distribution des actions gratuites des deux sociétés, alors qu'il savait, tout comme son mandataire, déjà au moment de l'augmentation du capital par incorporation des réserves, que les actions gratuites étaient imposables en matière d'IFD. Quant à la quotité de l'amende, elle était confirmée. L'AFC a conclu à l'annulation de la décision de la commission et à la confirmation de sa propre décision.
23. Le 26 juillet 2000, la commission persistait dans les considérants et le dispositif de sa décision.
24. Par observations du 22 août 2001, M. H. a répondu. Il n'avait eu aucune intention de soustraire le produit issu des actions gratuites au fisc. Au contraire, il avait " tout fait " pour que l'AFC soit informée de

l'existence dudit revenu, notamment par son interpellation préalable et par la procédure qu'il avait adoptée en matière d'impôt anticipé. Il n'avait pas non plus caché l'existence des actions gratuites à la fiduciaire. Admettre qu'il avait néanmoins voulu essayer de soustraire ledit revenu à l'impôt revenait à faire de la tentative de soustraction de l'impôt un délit purement objectif, où l'intention du contribuable ne jouait aucun rôle. M. H. a conclu à la confirmation de la décision rendue par la commission et à la condamnation de l'AFC en tous les dépens.

25. Par courrier du 21 décembre 2001, l'Administration fédérale des contributions a fait part de ses observations. Les conditions de la tentative de soustraction étaient remplies car en substance, la fiduciaire en tant qu'organe de révision des deux sociétés disposait de tous les éléments pour remplir correctement et complètement la déclaration. M. H. avait satisfait à toutes ses obligations envers l'impôt anticipé, obligation qui était à son avantage, alors que pour l'IFD il s'était gardé de faire preuve de la même diligence, dès lors que celles-ci étaient à son désavantage. Au moment de signer sa déclaration, il était indéniable que M. H. n'avait pas pris connaissance des montants indiqués, il faisait en effet état d'un revenu et d'une fortune imposable au plan fédéral de CHF 388'360.- alors que les actions gratuites qu'il avait omis de déclarer représentaient à elles seules un montant de revenu de CHF 8'450'000.-.
26. Le 28 janvier 2002, M. H. a réfuté les arguments évoqués par l'Administration fédérale des contributions.
27. L'affaire a été gardée à juger.

#### EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05; art. 63 al. 1 lit. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. Selon l'article 175 LIFD, il y a soustraction d'impôt lorsque la faute commise par le contribuable,

intentionnellement ou par négligence, a pour conséquence que sa taxation n'est pas effectuée alors qu'elle devrait l'être ou qu'une taxation entrée en force est incomplète.

3. Outre la soustraction consommée, la tentative de soustraction d'impôt est également punissable. L'art. 176 LIFD prévoit une amende. L'alinéa 2 précise que l'amende est fixée aux deux tiers de la peine qui serait infligée si la soustraction avait été commise intentionnellement et consommée.
4. La tentative de soustraction se distingue de la soustraction consommée par le fait que l'autorité fiscale découvre, durant la procédure de taxation, l'état de fait qui aurait provoqué l'imposition incomplète (Xavier Oberson, " Droit fiscal suisse ", 1998, p. 463 ; Walter Ryser, Bernard Rolli, " Précis de droit fiscal suisse (impôts directs)", 1994, p. 372). C'est précisément le cas en l'espèce.
5. Pour retenir la notion d'impôt soustrait tout comme pour infliger une amende, il faut, en droit fiscal, que l'on puisse prouver que les éléments objectifs et subjectifs de la soustraction sont réalisés (RDAF 1989 P. 431 et références citées).
6. D'un point de vue objectif, la tentative de soustraction est sans aucun doute réalisée. En effet, B. S.A., mandataire de M. H., a rempli la déclaration IFD 97-98. Or un contribuable qui se fait assister par un mandataire, et qui bénéficie des résultats de son activité, doit supporter les inconvénients d'une telle intervention (RDAF 1999 II 540). B. S.A. aurait ainsi dû mentionner dans ladite déclaration, les prestations imposables de CHF 8'450'000.- correspondant à l'émission des actions gratuites des deux sociétés, en se basant sur les informations de son mandant qui lui permettaient de remplir de manière adéquate ladite déclaration. La fiduciaire l'admet volontiers en déclarant que les informations incorrectes sont dues à une inadvertance de sa part, à un " regrettable raté ".
7. Reste à résoudre la question de savoir si sur le plan subjectif, M. H. a commis une tentative de soustraction.
8. La LIFD ne sanctionne la tentative de soustraction que si elle est commise intentionnellement (Oberson, op. cit., p. 463 et références citées).

- a. L'intention comporte plusieurs degrés, dont en particulier le dol éventuel. En droit pénal suisse, la tentative par dol éventuel est punissable. Le Tribunal fédéral applique cette règle générale du droit pénal à la soustraction d'impôt (ATF du 7 mars 2000 en la cause no 6S.769/1999 ; RDAF 1999 II 535-542).
- b. Il y a dol éventuel lorsque l'auteur envisage le résultat dommageable, mais agit néanmoins, même s'il ne le souhaite pas, parce qu'il s'en accomode pour le cas où il se produirait (ATF 119 IV 1 consid. 5a p. 3, 109 IV 151, 104 IV 36, 103 IV 68 ; Stratenwerth, Strafrecht, part. gén. I par. I par. 9 no 93s). La volonté de l'auteur est un fait intérieur qui ne peut être prouvé autrement que par référence à des éléments extérieurs. Parmi les éléments extérieurs permettant de conclure que l'auteur a accepté le résultat dommageable pour le cas où il se produirait figure notamment la probabilité (connue de l'auteur) de la réalisation du risque. Plus celle-ci est grande, plus sera fondée la conclusion que l'auteur avait accepté l'éventualité de la réalisation du résultat dommageable. La preuve du dol éventuel ne peut être considérée comme rapportée lorsque le seul indice de la volonté coupable réside dans la connaissance de la possibilité du résultat, car ce serait faire de cette connaissance l'unique élément subjectif de l'infraction. La conscience du résultat ne peut donc permettre d'inférer la volonté correspondante que si la survenance du résultat devait s'imposer à l'esprit de l'auteur de façon si pressante que son acte ne peut s'interpréter autrement que comme l'acceptation du résultat (ATF 119 IV 249 consid. 3a/aa p. 253-254, 92 IV 65 consid. 4a p. 67) (ATF du 17 janvier 2000 en la cause L. c. A et références citées).
- c. Quant à la preuve d'un comportement intentionnel, elle doit être considérée comme apportée lorsqu'il est établi avec une sécurité suffisante que le contribuable était conscient que les informations qu'il a données étaient incorrectes ou incomplètes. Si cette conscience est établie, il faut présumer qu'il a volontairement voulu tromper les autorités fiscales afin d'obtenir une taxation moins élevée ou du moins qu'il a accepté cette conséquence (dol éventuel). La constatation que quelqu'un a agi avec conscience et volonté relève de la détermination de l'état de fait (RDAF 1997 II 171 et références; RDAF 1991 131 ; RDAF 1987 406 et références).

9. En l'espèce, M. H. a dans un premier temps interpellé l'AFC sur la question de la non soumission à l'impôt cantonal de la distribution d'actions gratuites, avant de procéder à l'augmentation du capital et à la distribution des actions des deux sociétés. Il a exposé son cas personnel et n'a pas sollicité un avis général et abstrait sur la question. Un contribuable qui souhaiterait se soustraire à l'impôt, en omettant de déclarer le revenu du produit de ses actions, n'attirerait pas l'attention du fisc en lui soumettant la question et de surcroît en rappelant que la distribution d'actions gratuites est imposable en IFD.

Puis M. H. a fait parvenir à l'Administration fédérale des contributions les formules 105 dans le cadre de l'impôt anticipé se rapportant à la distribution des actions gratuites des deux sociétés. Il a signé les deux formulaires au nom des sociétés et a confirmé qu'il était le seul actionnaire. Les déclarations étant ensuite transmises par l'Administration fédérale aux autorités cantonales compétentes (26 al.3 OIA), Il est difficile d'imaginer que M. H. voulait se soustraire à l'impôt alors qu'il avait informé les autorités tant fédérales que cantonales du produit résultant de la distribution des actions gratuites.

De surcroît, il ressort du courrier de l'administration fédérale des contributions du 6 juillet 1998, que l'augmentation de capital a paru dans la FOSC. Il est peu pensable, que M. H. ait en même temps souhaité cacher intentionnellement l'augmentation de capital au fisc tout en sachant que l'augmentation serait publiée.

Enfin, il sied de relever que les nouvelles actions émises par les deux sociétés ont été portées dans l'état des titres de la déclaration, ce qui permettait de déceler le revenu issu de la distribution des actions. Ainsi, M. H. a transmis aux autorités fiscales les informations permettant de taxer ce revenu extraordinaire.

En conséquence, l'état de fait démontre que le contribuable n'a pas volontairement voulu tromper les autorités fiscales afin d'obtenir une taxation moins élevée et qu'il n'a en tout cas pas accepté cette conséquence. On ne peut pas dès lors retenir une intention, même sous la forme de dol éventuel, à l'encontre de M. H..

Mal fondé, le recours sera rejeté.

Une indemnité de procédure de CHF 2'500.- sera allouée à M. H. à charge de l'Etat de Genève.

**PAR CES MOTIFS**  
**le Tribunal administratif**  
**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 16 juillet 2001 par l'administration fiscale cantonale genevoise contre la décision de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct du 13 juin 2001;

**au fond :**

le rejette ;

alloue une indemnité de procédure de CHF 2'500.-- à M. H. H. à la charge de l'Etat de Genève;

dit que conformément aux articles 97 et suivants de la loi fédérale d'organisation judiciaire, le présent arrêt peut être porté, par voie de recours de droit administratif, dans les trente jours dès sa notification, par devant le Tribunal fédéral; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire; il est adressé en trois exemplaires au moins au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14; le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyen de preuve, doivent être joints à l'envoi;

communique le présent arrêt à l'administration fédérale des contributions, à l'administration fiscale cantonale genevoise, ainsi qu'à la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct et à Me Michel Halpérin, avocat de M. H. H..

Siégeants : M. Thélin, président, MM. Paychère et Schucani, Mme Bonnefemme-Hurni, juges et M. Torello, juge suppléant.

Au nom du Tribunal administratif :  
la greffière-juriste : le président :

C. Del Gaudio-Siegrist P. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :

Mme M. Oranci